

A-709-98

A-709-98

**Robert McNeill** (*Appellant*)**Robert McNeill** (*appellant*)

v.

c.

**Her Majesty the Queen** (*Respondent*)**Sa Majesté la Reine** (*intimée*)*INDEXED AS: MCNEILL v. CANADA (C.A.)**RÉPERTORIÉ: MCNEILL c. CANADA (C.A.)*

Court of Appeal, Richard C.J., Strayer and Rothstein JJ.A.—Vancouver, March 6 and 8, 2000.

Cour d'appel, juge en chef Richard et juges Strayer et Rothstein, J.C.A.—Vancouver, 6 et 8 mars 2000.

*Income tax — Income calculation — Deductions — Appeal from 1998 T.C.C. decision court ordered damages for breach of contract not deductible as expenses to earn income from business under ITA, s. 18(1)(a) — B.C.S.C. ordering appellant to pay damages for breach of restrictive covenant in agreement for sale of chartered accountancy practice — 1999 S.C.C. decision in 65302 British Columbia Ltd. v. Canada holding fines, penalties incurred to earn income from business deductible under s. 18(1)(a) applicable to court ordered damages — Analysis pertaining to tax neutrality, equity of taxation system, Parliament's ability to expressly prohibit deductions equally apt herein — Damages awarded for lost profits — Damages deductible in 1994, when court ordering their payment.*

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Appel interjeté contre la décision de 1998 de la C.C.I. selon laquelle les dommages-intérêts ordonnés par un tribunal pour inexécution d'un contrat ne sont pas déductibles en tant que dépenses en vue de tirer un revenu d'entreprise au sens de l'art. 18(1)a de la LIR — La C.S.C.-B. a ordonné à l'appellant de payer des dommages-intérêts pour violation d'une clause restrictive stipulée dans le contrat de vente d'un cabinet d'expertise comptable — La décision rendue en 1999 dans 65302 British Columbia Ltd. c. Canada par la C.S.C., où elle a conclu que les amendes et les pénalités payées en vue de tirer un revenu d'entreprise étaient déductibles au sens de l'art. 18(1)a, s'applique aux dommages-intérêts ordonnés par un tribunal — L'analyse effectuée au sujet de la neutralité et de l'équité fiscales et de la possibilité pour le législateur fédéral d'interdire expressément certaines déductions s'applique également en l'espèce — Dommages-intérêts accordés pour indemniser pour un manque à gagner — Dommages-intérêts déductibles en 1994, année où le tribunal a ordonné leur paiement.*

This was an appeal from a Tax Court of Canada decision that court ordered damages for breach of contract were not deductible expenses for the purposes of gaining income from a business under *Income Tax Act*, paragraph 18(1)(a). Under the agreement of sale of his chartered accountancy practice, the appellant agreed not to practice in a certain area from 1991 to 1996. When, in 1991, the purchaser terminated the contract on the basis that appellant had failed to furnish certain services provided for in the agreement, the appellant set up practice outside the restrictive covenant area, but provided services to the client base within it. In 1994 the Supreme Court of British Columbia found him in breach of the restrictive covenant and ordered him to pay damages in the amount of \$465,908. The appellant deducted that sum in his taxation year that ended in September 1994 pursuant to paragraph 18(1)(a), but the Minister disallowed the deduction. The Tax Court dismissed the appeal, holding that the damage award arose from the commission of reprehensible acts committed deliberately to cause damage, and were not deductible according to the 1996 Federal Court of Appeal decision in *A.G. of Canada v. Poulin, J.* In 1999 the Supreme Court of Canada held in *65302 British Columbia*

Il s'agissait d'un appel interjeté contre une décision de la Cour canadienne de l'impôt selon laquelle des dommages-intérêts accordés par un tribunal pour inexécution d'un contrat ne constituaient pas des dépenses déductibles faites en vue de tirer un revenu d'entreprise au sens de l'alinéa 18(1)a de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. En vertu du contrat de vente de son cabinet d'expertise comptable, l'appellant a convenu de ne pas offrir ses services dans une zone donnée de 1991 à 1996. En 1991, lorsque l'acheteur a résilié le contrat au motif que l'appellant n'avait pas fourni certains services prévus dans le contrat, l'appellant a ouvert son propre cabinet d'expertise comptable à l'extérieur de la zone visée par la clause restrictive stipulée au contrat mais il a fourni des services à des clients résidant dans la zone visée. En 1994, la Cour suprême de la Colombie-Britannique a conclu qu'il n'avait pas respecté la clause restrictive et lui a ordonné de payer des dommages-intérêts au montant de 465 908 \$. L'appellant a déduit cette somme dans son année d'imposition se terminant en septembre 1994 en vertu de l'alinéa 18(1)a, mais le ministre a refusé la déduction. La Cour de l'impôt a rejeté l'appel, concluant que les dommages-intérêts étaient payables à la suite de la perpétra-

*Ltd. v. Canada* that fines and penalties incurred for the purpose of gaining or producing income were deductible under paragraph 18(1)(a).

The issues were: whether the court ordered damages for breach of contract were deductible as an expense to gain income from a business under *Income Tax Act*, paragraph 18(1)(a); whether the damage award was incurred on account of capital or income; and whether the damage award was deductible in the year in which it was made.

*Held*, the appeal should be allowed.

The reasoning in *65302 British Columbia Ltd.* applied directly to a court judgment for damages for breach of contract. If a fine or penalty for breach of a law is deductible because nothing in paragraph 18(1)(a) precludes it, it follows that court ordered damages for breach of contract should also be deductible. The analysis of *Iacobucci J.* that disallowance of deduction of a fine or penalty would violate the objects of tax neutrality and equity of the taxation system, and that Parliament, should it choose to do so, can disallow the deductibility of specific categories of expenses, is equally applicable to court awards of damages.

It may be that in respect of a civil case, wrongful action may be so egregious or repulsive that deduction of the damages awarded could not be justified as having been incurred to gain or produce income. Although the Tax Court referred to the appellant's actions as reprehensible, it found that they were carried out for the purpose of keeping his clients and business. Thus, they were incurred to produce income. While there may be policy reasons for disallowing the deductibility of damages as an expense when they arise from "reprehensible" conduct of a taxpayer, such policy questions must be left to Parliament.

The damages were awarded for lost profits. Each item of the damage award related to the business that the appellant carried on in breach of the agreement.

The right to deduct damages as an expense arises in the year the damage award is made, not in the year in which the events giving rise to the damages took place. At common

law, damages for acts of a reprehensible nature committed voluntarily in the but of causing a loss and that were not deductible according to the 1996 decision of the Federal Appeal Court in *P.G. du Canada c. Poulin, J.* In 1999, the Supreme Court of Canada concluded in the *65302 British Columbia Ltd. c. Canada* that fines and penalties paid in view of drawing a revenue were deductible in virtue of paragraph 18(1)(a).

The questions in dispute were: Les dommages-intérêts ordonnés par un tribunal en raison de l'inexécution d'un contrat sont-ils déductibles en tant que dépense engagée en vue de tirer un revenu d'entreprise au sens de l'alinéa 18(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*? Les dommages-intérêts étaient-ils imputables au capital ou au revenu? Les dommages-intérêts étaient-ils déductibles dans l'année où ils ont été ordonnés?

*Arrêt*: l'appel est accueilli.

The reasoning in the *65302 British Columbia Ltd.* decision applies directly to the judgment by which a tribunal awards damages for breach of contract. If a fine or penalty imposed as a result of the breach of a law is deductible because nothing in paragraph 18(1)(a) prevents it, it follows that court ordered damages for breach of contract should also be deductible. The analysis of *Jacobucci J.* that disallowance of deduction of a fine or penalty would violate the objects of tax neutrality and equity of the taxation system, and that Parliament, should it choose to do so, can disallow the deductibility of specific categories of expenses, is equally applicable to court awards of damages.

Il est concevable que, dans le cas d'une affaire civile, l'acte fautif soit à ce point flagrant ou répugnant que les dommages-intérêts accordés ne puissent se justifier comme dépenses engagées en vue de tirer un revenu. Bien que la Cour de l'impôt ait qualifié les agissements de l'appelant de répréhensibles, elle a conclu qu'ils visaient à conserver ses clients et son chiffre d'affaires. Par conséquent, les dommages-intérêts payés l'ont été en vue de tirer un revenu. Bien qu'il puisse exister des motifs d'ordre public qui militent contre la déduction de dommages-intérêts comme dépenses lorsqu'ils découlent des agissements «répréhensibles» du contribuable, c'est au Parlement qu'il appartient de se prononcer sur ces questions d'ordre public.

The damages were awarded for lost profits. Each item of the damage award related to the business that the appellant carried on in breach of the agreement.

The right to deduct damages as an expense arises in the year the damage award is made, not in the year in which the events giving rise to the damages took place. At common

law a taxpayer is entitled to deduct an expense when it is incurred, and an expense is incurred when a taxpayer has an absolute and unconditional obligation to pay an amount. The appellant's liability to pay damages was ascertained and became an absolute and unconditional obligation when the judgment of the British Columbia Supreme Court was issued. The right to deduct damages as an expense under paragraph 18(1)(a) arose in 1994.

l'année où sont survenus les événements à l'origine des dommages-intérêts. En common law, le contribuable a le droit de déduire une dépense au moment où elle est engagée, et une dépense est engagée lorsqu'un contribuable a l'obligation absolue et inconditionnelle de payer une somme d'argent déterminée. La responsabilité de l'appelant à l'égard du paiement des dommages-intérêts a été établie et s'est transformée en une obligation absolue et inconditionnelle lorsque le jugement de la Cour suprême de la Colombie-Britannique a été rendu. Le droit de déduire les dommages-intérêts en tant que dépense en vertu de l'alinéa 18(1)a) a pris naissance en 1994.

#### STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

*Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 8(1)(a), 67.5 (as enacted by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 46).

#### CASES JUDICIALLY CONSIDERED

##### APPLIED:

65302 *British Columbia Ltd. v. Canada*, [1999] 3 S.C.R. 804; (1999), 179 D.L.R. (4th) 577; [2000] 1 W.W.R. 195; 69 B.C.L.R. (3d) 201; 99 DTC 5799; 248 N.R. 216.

##### CONSIDERED:

*A.G. of Canada v. Poulin, J.* (1996), 96 DTC 6477; 204 N.R. 376 (F.C.A.); leave to appeal to S.C.C. refused, [1997] 1 S.C.R. x.

##### REFERRED TO:

*Roe, McNeill & Co. v. McNeill*, [1994] B.C.J. No. 1187 (S.C.) (QL); *Roe, McNeill & Co. v. McNeill*, [1998] 7 W.W.R. 175; (1998), 104 B.C.A.C. 20; 45 B.C.L.R. (3d) 35, 37 B.L.R. (2d) 184 (C.A.).

#### AUTHORS CITED

Krasa, Eva M. "The Deductibility of Fines, Penalties, Damages, and Contract Termination Payments" (1990), 38 *Can. Tax J.* 1399.

APPEAL from a T.C.C. decision that court ordered damages for breach of contract were not deductible expenses under *Income Tax Act*, paragraph 18(1)(a) (*McNeill v. R.*, [1999] 1 C.T.C. 2197; (1998), 99 DTC 280 (T.C.C.)). Appeal allowed.

#### LOIS ET RÈGLEMENTS

*Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1, art. 18(1)a), 67.5 (édicte par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 46).

#### JURISPRUDENCE

##### DÉCISION APPLIQUÉE:

65302 *British Columbia Ltd. c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 804; (1999), 179 D.L.R. (4th) 577; [2000] 1 W.W.R. 195; 69 B.C.L.R. (3d) 201; 99 DTC 5799; 248 N.R. 216.

##### DÉCISION EXAMINÉE:

*P.G. du Canada c. Poulin, J.* (1996), 96 DTC 6477; 204 N.R. 376 (C.A.F.); autorisation d'appel à la C.S.C. refusée, [1997] 1 R.C.S. x.

##### DÉCISIONS CITÉES:

*Roe, McNeill & Co. v. McNeill*, [1994] B.C.J. n° 1187 (C.S.) (QL); *Roe, McNeill & Co. v. McNeill*, [1998] 7 W.W.R. 175; (1998), 104 B.C.A.C. 20; 45 B.C.L.R. (3d) 35, 37 B.L.R. (2d) 184 (C.A.).

#### DOCTRINE

Krasa, Eva M. «The Deductibility of Fines, Penalties, Damages, and Contract Termination Payments» (1990), 38 *Rev. fiscale can.* 1399.

APPEL interjeté contre une décision de la C.C.I. selon laquelle les dommages-intérêts ordonnés par un tribunal pour inexécution d'un contrat ne constituaient pas des dépenses déductibles au sens de l'alinéa 18(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (*McNeill c. R.*, [1999] 1 C.T.C. 2197; (1998), 99 DTC 280 (C.C.I.)). Appel accueilli.

## APPEARANCES:

*Douglas C. Morley* for appellant.  
*Patricia A. Babcock* for respondent.

## SOLICITORS OF RECORD:

*Davis & Company*, Vancouver, for appellant.  
*Deputy Attorney General of Canada* for respondent.

*The following are the reasons for judgment delivered orally in English by*

ROTHSTEIN J.A.:

## ISSUE

[1] The issue in this appeal from an October 28, 1998 decision of the Tax Court of Canada<sup>1</sup> is whether court ordered damages for breach of contract are deductible as an expense for the purpose of gaining or producing income from a business under paragraph 18(1)(a) of the *Income Tax Act* [R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1]. Paragraph 18(1)(a) provides:

18. (1) In computing the income of a taxpayer from a business or property, no deduction shall be made in respect of

(a) an outlay or expense except to the extent that it was made or incurred by the taxpayer for the purpose of gaining or producing income from the business or property.

## FACTS

[2] The appellant was a chartered accountant. On September 1, 1988, he sold his chartered accountancy practice to Roe & Co. As part of the agreement, the appellant was to provide consulting and chartered accounting services for the benefit of Roe & Co. Further, during the three-year period from September 1, 1988 to August 31, 1991, the appellant was to act in the utmost good faith to introduce Roe & Co. representatives to clients of his practice and promote Roe & Co. to effect a smooth uninterrupted transition to Roe & Co. of his business. Finally, the appellant

## ONT COMPARU:

*Douglas C. Morley* pour l'appellant.  
*Patricia A. Babcock* pour l'intimée.

## AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER:

*Davis & Company*, Vancouver, pour l'appellant.  
*Le sous-procureur général du Canada* pour l'intimée.

*Ce qui suit est la version française des motifs du jugement prononcés à l'audience par*

LE JUGE ROTHSTEIN, J.C.A.:

## QUESTION EN LITIGE

[1] La question en litige dans le présent appel qui a été interjeté d'une décision rendue le 28 octobre 1998 par la Cour canadienne de l'impôt<sup>1</sup> est celle de savoir si les dommages-intérêts auxquels l'appellant a été condamné par un tribunal en raison de l'inexécution d'un contrat sont déductibles en tant que dépense engagée en vue de tirer un revenu d'une entreprise au sens de l'alinéa 18(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [L.R.C. (1985) (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1]. L'alinéa 18(1)a) dispose:

18. (1) Dans le calcul du revenu du contribuable tiré d'une entreprise ou d'un bien, les éléments suivants ne sont pas déductibles:

a) les dépenses, sauf dans la mesure où elles ont été engagées ou effectuées par le contribuable en vue de tirer un revenu de l'entreprise ou du bien.

## LES FAITS

[2] L'appellant était comptable agréé. Le 1<sup>er</sup> septembre 1988, il a vendu son cabinet d'expertise comptable à Roe & Co. Il a été convenu au moment de cette vente que l'appellant fournirait des services de consultation et de comptabilité au cabinet Roe & Co. L'appellant avait en outre convenu qu'au cours de la période de trois ans comprise entre le 1<sup>er</sup> septembre 1988 et le 31 août 1991, il agirait avec la plus entière bonne foi de manière à présenter à des clients de son cabinet des représentants de Roe & Co. et de manière à faire la promotion de Roe & Co. afin d'assurer le

agreed that for a period of five years, from September 1, 1991 to August 31, 1996, he would not provide professional accounting services to the public within North Vancouver, West Vancouver, Burnaby and Vancouver.

[3] On July 3, 1991 Roe & Co.<sup>2</sup> terminated the agreement on the basis that the appellant had failed to provide the services contemplated by the agreement. At or about that time, the appellant set up an accounting practice of his own outside the restrictive covenant area, but, to provide services to, amongst others in the restrictive covenant area, the client base dealt with in the agreement.

[4] Legal proceedings were taken against the appellant by Roe & Co. in the Supreme Court of British Columbia. Following a 12-day trial in January and February 1994, on May 30, 1994 Madam Justice Boyd issued judgment<sup>3</sup> finding the appellant in breach of his obligations under the agreement to act in the utmost good faith to introduce Roe & Co. to his clients and that he was in breach of the restrictive covenant. As a result Boyd J. found the appellant liable for damages and costs in the sum of \$465,908. On February 12, 1998 the British Columbia Court of Appeal upheld the judgment of Boyd J. and also determined that the appellant was subject to an independent fiduciary duty and was in breach of this duty to Roe & Co.<sup>4</sup>

[5] The appellant sought to deduct the sum of \$465,908 in his taxation year that ended September 29, 1994<sup>5</sup> pursuant to paragraph 18(1)(a) of the *Income Tax Act*.

[6] On October 2, 1995 the Minister disallowed the deduction, stating:

Damages payable as the result of an event that is a normal risk or is incidental to the taxpayer's business operations will be considered to meet the test of paragraph 18(1)(a) of the *Income Tax Act*. For the purposes of paragraph 18(1)(a), we will consider the relationship between the event and the business operations and the taxpayer's inability to avoid the occurrence of the event.

passage harmonieux de sa clientèle à Roe & Co. Finalement, l'appelant avait convenu que, pendant une période de cinq ans, en l'occurrence du 1<sup>er</sup> septembre 1991 au 31 août 1996, il n'offrirait aucun service comptable professionnel au public de North Vancouver, West Vancouver, Burnaby et Vancouver.

[3] Le 3 juillet 1991, Roe & Co.<sup>2</sup> a résilié le contrat au motif que l'appelant n'avait pas fourni les services prévus au contrat. Vers la même époque, l'appelant a ouvert son propre cabinet d'expertise comptable à l'extérieur de la zone visée par la clause restrictive tout en fournissant notamment ses services à des clients résidant dans la zone visée par la clause restrictive stipulée au contrat.

[4] Roe & Co. a poursuivi l'appelant en justice en introduisant une instance devant la Cour suprême de la Colombie-Britannique. À l'issue d'un procès de 12 jours qui a eu lieu en janvier et en février 1994, M<sup>me</sup> le juge Boyd a, le 30 mai 1994, rendu un jugement<sup>3</sup> dans lequel elle a conclu que l'appelant n'avait pas respecté l'obligation qu'il avait contractée aux termes du contrat d'agir avec la plus entière bonne foi de manière à présenter ses clients au cabinet Roe & Co. et qu'il avait violé la clause restrictive. En conséquence, le juge Boyd a condamné l'appelant à des dommages-intérêts et à des frais s'élevant à la somme de 465 908 \$. Le 12 février 1998, la Cour d'appel de la Colombie-Britannique a confirmé le jugement du juge Boyd et a en outre statué que l'appelant était assujéti à une obligation fiduciaire indépendante envers Roe & Co. et qu'il n'avait pas respecté cette obligation<sup>4</sup>.

[5] L'appelant a tenté de déduire la somme de 465 908 \$ au cours de son année d'imposition se terminant le 29 septembre 1994<sup>5</sup> en vertu de l'alinéa 18(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

[6] Le 2 octobre 1995, le ministre a refusé la déduction en invoquant les raisons suivantes:

[TRADUCTION] Les dommages-intérêts payables à la suite de la survenance d'un événement qui constitue un risque normal ou qui est accessoire aux activités commerciales du contribuable sont considérés comme satisfaisant au critère de l'alinéa 18(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Pour l'application de l'alinéa 18(1)a), nous examinons le rapport qui existe entre, d'une part, l'événement en question et les

Interpretation Bulletin 104 (Deductibility of Fines or Penalties) sets out tests and factors which must be satisfied in order for damages to be deductible. After due consideration of the information provided by you we have concluded that the expenses were not incurred to gain income from business and were beyond the normal risk of carrying on business. Furthermore, as stated by Madame Justice Boyd, "the damages are the result of blatant and continuous breach of the agreement." [sic] The tests and factors outlined in the above-noted interpretation bulletin have not been met.

[7] The appellant appealed to the Tax Court of Canada. The learned Tax Court Judge found that the appellant's objective was to keep his clients and his business, notwithstanding the agreement he had entered into with Roe & Co.

His object was to receive the remuneration from the agreement and, at the same time, to keep the clients and their business.<sup>6</sup>

This finding of the Tax Court Judge was consistent with the finding of Boyd J. in the Supreme Court of British Columbia:

... McNeill ... was determined to retain for himself a substantial portion of the client base so as to have some source of income. At trial McNeill admitted that he had not built up any separate client base of his own on Gabriola Island and that on leaving Roe, McNeill, his need for a continuing source of income could only be satisfied (at least until a new client base was established) if he continued to work for the Roe, McNeill clients.<sup>7</sup>

[8] The Tax Court Judge dismissed the appeal. He relied exclusively on the decision of this Court in *A.G. of Canada v. Poulin J.* (1996), 96 DTC 6477, leave to appeal to the Supreme Court of Canada denied, [1997] 1 S.C.R. x, that damages payable arising from the commission of a reprehensible act committed deliberately with the aim of causing damage are not deductible expenses under paragraph 18(1)(a) of the *Income Tax Act* (as contrasted with damages arising from an act that was necessary to carry on a trade or pro-

activités commerciales du contribuable et, d'autre part, l'incapacité du contribuable d'empêcher la survenance de l'événement.

Le bulletin d'interprétation 104 (Déductibilité des amendes ou pénalités) énumère les critères et les facteurs auxquels il faut satisfaire pour pouvoir déduire des dommages-intérêts. Après avoir attentivement examiné les renseignements que vous nous avez communiqués, nous en sommes arrivés à la conclusion que les dépenses en question n'ont pas été engagées en vue de tirer un revenu d'une entreprise et qu'elles débordent le cadre des risques normaux associés à l'exploitation d'une entreprise. Qui plus est, ainsi que M<sup>me</sup> le juge Boyd l'a déclaré, [TRADUCTION] «les dommages-intérêts découlent d'une violation flagrante et continue du contrat». Les critères et les facteurs exposés dans le bulletin d'interprétation susmentionné n'ont pas été respectés.

[7] L'appelant a interjeté appel devant la Cour canadienne de l'impôt. Le juge de la Cour de l'impôt a conclu que l'objectif de l'appelant était de conserver ses clients et son chiffre d'affaires, malgré l'entente qu'il avait conclue avec Roe & Co.

Ce qu'il voulait, c'était recevoir la rétribution provenant du contrat tout en gardant les clients et leurs affaires<sup>6</sup>.

Cette conclusion du juge de la Cour de l'impôt va dans le même sens que celle à laquelle en est venue le juge Boyd de la Cour suprême de la Colombie-Britannique:

[TRADUCTION] [...] McNeill [...] était déterminé à conserver une partie importante de la clientèle pour s'assurer une source de revenu. Au procès, McNeill a admis qu'il ne s'était pas constitué sa propre clientèle distincte sur l'île de Gabriola et qu'après avoir quitté le cabinet Roe, McNeill, sa seule façon de répondre à son besoin de conserver une source de revenu permanente (du moins tant qu'il ne se serait pas constitué une nouvelle clientèle) était de continuer à travailler pour les clients du cabinet Roe, McNeill<sup>7</sup>.

[8] Le juge de la Cour de l'impôt a rejeté l'appel. Il s'est fondé exclusivement sur l'arrêt rendu par notre Cour dans l'affaire *P.G. du Canada c. Poulin, J.* (1996), 96 DTC 6477 (autorisation de former un pourvoi devant la Cour suprême du Canada refusée à [1997] 1 R.C.S. x). Dans cet arrêt, notre Cour a statué que les dommages-intérêts payables à la suite de la perpétration d'un acte répréhensible commis volontairement dans le but de causer un dommage ne constituent pas une dépense déductible en vertu de l'alinéa

fession that was performed improperly, which are deductible). The Tax Court Judge found that the damages the appellant was ordered to pay in this case were for the commission of reprehensible acts committed deliberately to cause damage to Roe & Co.

65302 British Columbia Ltd.

[9] On November 25, 1999, the Supreme Court of Canada issued its decision in *65302 British Columbia Ltd. v. Canada*, [1999] 3 S.C.R. 804. In that case, an over-quota levy by the British Columbia Egg Marketing Board was found to be a deductible expense under paragraph 18(1)(a) of the *Income Tax Act*. The decision to produce over-quota was a deliberate business decision made by the taxpayer in order to realize income. At paragraphs 39 and 40 [page 828], Iacobucci J., for the majority, stated:

To rephrase this language in the context of the present appeal, the question to ask is: did this appellant incur the over-quota levy for the purpose of gaining or producing or income from its business?

On its face, I would answer this question in the affirmative. I agree with Lamarre, J.T.C.C., in the Tax Court, that the levy was incurred as part of the appellant's day-to-day operations. The decision to produce over-quota was a business decision made in order to realize income. The appellant deliberately produced over-quota in order to maintain its major customer, who was then expanding in the area, until it could purchase additional quota at what it thought was an affordable price.

[10] Two arguments against deductibility of penalties and fines recognized in prior jurisprudence were rejected by Iacobucci J. The first was that a fine or penalty should not be deductible if the offence was avoidable. As the basis for this requirement was found to be language no longer in the *Income Tax Act*, Iacobucci J. stated at paragraph 45 [page 831]:

18(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (par opposition aux dommages-intérêts découlant d'une faute commise dans l'accomplissement d'un acte inhérent à l'exercice d'un métier ou d'une profession, lesquels sont déductibles). Le juge de la Cour de l'impôt a conclu que les dommages-intérêts auxquels l'appelant avait été condamné en l'espèce se rapportaient à la perpétration d'actes répréhensibles commis volontairement dans le but de causer un dommage à Roe & Co.

65302 British Columbia Ltd.

[9] Le 25 novembre 1999, la Cour suprême du Canada a rendu sa décision dans l'affaire *65302 British Columbia Ltd. c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 804. Dans cet arrêt, la Cour suprême a conclu qu'une taxe sur dépassement de quota imposée par l'Office de commercialisation des œufs de la Colombie-Britannique constituait une dépense déductible en vertu de l'alinéa 18(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. La décision de produire au-delà des quotas était une décision commerciale prise par la contribuable dans le but de produire un revenu. Aux paragraphes 39 et 40 [page 828], le juge Iacobucci a déclaré, pour la majorité:

Reformulée dans le contexte de la présente espèce, la question à se poser est la suivante: l'appelante a-t-elle encouru la taxe sur dépassement de quota en vue de tirer un revenu de son entreprise?

À première vue, je répondrais à cette question par l'affirmative. Je suis d'accord avec le juge Lamarre de la Cour canadienne de l'impôt pour reconnaître que la taxe résultait des opérations journalières de l'entreprise de l'appelante. La décision de produire au-delà des quotas était une décision commerciale prise dans le but de tirer un revenu. L'appelante a intentionnellement produit plus que ce lui permettait son quota afin de conserver son principal client, qui s'agrandissait dans la région, en attendant de pouvoir acheter des quotas supplémentaires à un prix qu'elle jugeait abordable.

[10] Le juge Iacobucci a rejeté deux arguments défavorables à la déductibilité des pénalités et des amendes qui avaient déjà été reconnus dans la jurisprudence. Le premier argument voulait qu'une amende ou une pénalité ne soit pas déductible si l'infraction reprochée était évitable. Comme le fondement de cet argument se trouvait dans une disposition qui ne faisait plus partie de la *Loi de l'impôt sur le revenu*,

In the absence of similar language in the current Act, I find it difficult to endorse the requirement that expenses need be incidental, in the sense that they were unavoidable, in order to be deductible under s. 18(1)(a).

[11] The second was that there was a public policy basis for not permitting the deduction of a fine or penalty. After a thorough analysis in which he found that the disallowance of deducting a fine or penalty would violate the objects of tax neutrality and equity of the taxation system and that Parliament has expressly prohibited deductions when it has chosen to do so, e.g. section 67.5 [as enacted by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 46], Iacobucci J. rejected the disallowance of deduction of a fine or penalty on public policy grounds. At paragraph 66 [page 841], he stated:

I therefore cannot agree with the argument that the deduction of fines and penalties should be disallowed as being contrary to public policy. First and foremost, on its face, fines and penalties are capable of falling within the broad and clear language of s. 18(1)(a). For courts to intervene in the name of public policy would only introduce uncertainty, as it would be unclear what public policy was to be followed, whether a particular fine or penalty was to be characterized as deterrent in nature, and whether the body imposing the fine intended it to be deductible. Moreover, allowing the deduction of fines and penalties is consistent with the tax policy goals of neutrality and equity. Although it may be said that the deduction of such fines and penalties “dilutes” the impact of the sanction, I do not view this effect as introducing a sufficient degree of disharmony so as to lead this Court to disregard the ordinary meaning of s. 18(1)(a) when that ordinary meaning is harmonious with the scheme and object of the Act. When Parliament has chosen to prohibit the deduction of otherwise allowable expenses on the grounds of public policy, then it has done so explicitly.

[12] Iacobucci J. does acknowledge that if a taxpayer cannot establish that a fine was in fact incurred for the purpose of gaining or producing income, that it cannot be deducted. He also allows that a breach could be so egregious or repulsive that the fine subsequently imposed could not be justified as being incurred for

le juge Iacobucci a déclaré ce qui suit, au paragraphe 45 [page 831]:

En l’absence de libellé semblable dans la loi actuelle, il m’est difficile d’appuyer l’exigence que les dépenses soient accessoires, au sens d’inévitables, pour être déductibles sous le régime de l’al. 18(1)a).

[11] Le second argument était que des raisons d’ordre public justifiaient le refus de déduire les amendes et les pénalités. Après avoir procédé à une analyse approfondie au terme de laquelle il a conclu, d’une part, que le refus d’autoriser la déduction d’une amende ou d’une pénalité irait à l’encontre des objectifs de neutralité et d’équité de notre système fiscal et, d’autre part, que, lorsque le législateur fédéral avait décidé d’interdire la déduction de dépenses, il l’avait fait de façon explicite, comme par exemple à l’article 67.5 [édicte par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 46], le juge Iacobucci s’est prononcé contre le fait de refuser pour des motifs d’ordre public la déduction des amendes et des pénalités. Il a déclaré ce qui suit, au paragraphe 66 [page 841]:

Je ne puis donc retenir l’argument selon lequel la déduction d’amendes et de pénalités devrait être refusée parce qu’elle serait contraire à l’ordre public. Tout d’abord et surtout, les amendes et les pénalités peuvent, à première vue, relever du libellé large et clair de l’al. 18(1)a). S’ils intervenaient au nom de l’ordre public, les tribunaux ne feraient que créer de l’incertitude quant à savoir quels principes suivre, ou s’il y a lieu de qualifier de dissuasive une amende ou une pénalité, ou encore si l’intention de l’organisme imposant l’amende était de la rendre déductible. De plus, la déduction d’amendes et de pénalités est compatible avec les objectifs de neutralité et d’équité de la politique fiscale. Même s’il est possible de dire que la déduction des amendes et des pénalités «dilue» l’impact de la sanction, selon moi cette conséquence ne crée pas une dissonance telle que notre Cour doive ignorer le sens ordinaire de l’al. 18(1)a) lorsque ce sens ordinaire s’harmonise avec le régime et l’objet de la Loi. Lorsque le Parlement a décidé d’interdire la déduction de dépenses qui seraient par ailleurs déductibles pour des motifs d’ordre public, il l’a fait de façon explicite.

[12] Le juge Iacobucci reconnaît que, si le contribuable ne peut démontrer qu’une amende a en fait été payée en vue de gagner un revenu, elle ne peut être déduite. Il admet également qu’une infraction puisse être à ce point flagrante ou répugnante pour que l’amende imposée par la suite ne puisse se justifier



the purpose of producing income. At paragraph 69 [page 842] he stated:

It is true that s. 18(1)(a) expressly authorizes the deduction of expenses incurred for the purpose of gaining or producing income from that business. But it is equally true that if the taxpayer cannot establish that the fine was in fact incurred for the purpose of gaining or producing income, then the fine or penalty cannot be deducted and the analysis stops here. It is conceivable that a breach could be so egregious or repulsive that the fine subsequently imposed could not be justified as being incurred for the purpose of producing income. However, such a situation would likely be rare and requires no further consideration in the context of this case, especially given that Parliament itself may choose to delineate such fines and penalties, as it has with fines imposed by the *Income Tax Act*.

[13] As a result of the Supreme Court decision in *65302 British Columbia Ltd.*, it is now established that fines and penalties incurred for the purpose of gaining or producing income are deductible expenses under paragraph 18(1)(a).

Application of 65302 British Columbia Ltd. to the Appeal at Bar

[14] In the appeal at bar, the issue is not the deductibility of fines or penalties, but rather, the deduction of a court ordered award of damages for breach of contract. While the Supreme Court of Canada did not refer to *Poulin* in its decision in *65302 British Columbia Ltd.*, the basis for the denial of deductibility of damages as an expense in *Poulin*—avoidability and public policy—was rejected by the Supreme Court in *65302 British Columbia Ltd.* In our opinion, the reasoning of Iacobucci J. in *65302 British Columbia Ltd.* applies directly to a court judgment for damages for breach of contract. Counsel for the respondent suggested that while a fine or penalty may be deductible because it is payable to the government, a damage award in favour of an individual or a corporation is in a different category. We see no merit to this argument. If a fine or penalty for breach of a law is deductible because nothing in paragraph 18(1)(a) precludes it, it follows that court ordered damages for breach of a contract should also be deductible. The analysis of Iacobucci J. pertaining

comme ayant été payée en vue de tirer un revenu. Il déclare au paragraphe 69 [page 842]:

Il est vrai que l'al. 18(1)a) permet expressément la déduction de dépenses engagées en vue de tirer un revenu de l'entreprise. Cependant, il est tout aussi vrai que si le contribuable ne peut démontrer que l'amende a en fait été encourue en vue de tirer un revenu, l'amende ou la pénalité ne peut alors être déduite et l'analyse s'arrête là. Il est envisageable qu'une infraction puisse être à ce point flagrante ou répugnante que l'amende imposée par la suite ne puisse se justifier comme ayant été encourue en vue de tirer un revenu. Cependant, une telle situation ne surviendrait que rarement et n'a pas besoin d'être examinée plus en détail dans le contexte du présent pourvoi, compte tenu plus particulièrement du fait que le Parlement pourrait lui-même choisir de délimiter ce type d'amendes ou pénalités comme il l'a fait pour les amendes prévues à la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

[13] Par suite de l'arrêt rendu par la Cour suprême dans l'affaire *65302 British Columbia Ltd.*, il est maintenant établi que les amendes et les pénalités payées en vue de tirer un revenu constituent des dépenses déductibles au sens de l'alinéa 18(1)a).

Application de l'arrêt 65302 British Columbia Ltd. au présent appel

[14] Dans le présent appel, le débat ne porte pas sur la déductibilité d'amendes ou de pénalités, mais bien sur la déduction des dommages-intérêts auxquels le contribuable a été condamné par suite de l'inexécution d'un contrat. Bien qu'elle n'ait pas cité la décision *Poulin* dans l'arrêt *65302 British Columbia Ltd.*, la Cour suprême du Canada y a rejeté les motifs acceptés dans *Poulin* comme justifiant le refus de la déduction de dommages-intérêts comme dépenses, soit l'évitabilité et l'ordre public. À notre avis, le raisonnement suivi par le juge Iacobucci dans l'arrêt *65302 British Columbia Ltd.* s'applique directement au jugement par lequel un tribunal accorde des dommages-intérêts pour violation de contrat. L'avocat de l'intimée affirme que, bien qu'une amende ou une pénalité puisse être déductible parce qu'elle est payable au gouvernement, le jugement par lequel un contribuable est condamné à payer des dommages-intérêts à une personne physique ou à une personne morale entre dans une catégorie différente. Cet argument est mal fondé. Si une amende ou une pénalité infligée à la suite de la

to tax neutrality and equity and the opportunity of Parliament, should it choose to do so, to disallow the deductibility of specific categories of expenses, is equally applicable to court awards of damages as to fines and penalties.

[15] It may be that in respect of a civil damage award that the wrongful action may be so egregious or repulsive that the damages could not be justified as being incurred for the purpose of gaining or producing income and in such rare cases deductibility would properly be disallowed. Although in the case at bar, the learned Tax Court Judge referred to the appellant's actions as reprehensible, he also found they were for the purpose of keeping his clients and his business. We are satisfied that they were incurred for the purpose of producing income.

[16] Accordingly, we conclude that the finding of the Supreme Court of Canada in *65302 British Columbia Ltd.* is determinative of the present appeal. In coming to this conclusion, we acknowledge that there may be policy reasons against allowing the deductibility of damages as an expense when they arise from "reprehensible" conduct of a taxpayer. Be that as it may, *65302 British Columbia Ltd.* instructs that such policy questions are to be left to Parliament. If it so wishes, Parliament may legislate against the deductibility of damage awards in those circumstances.

#### Are Damages Income or Capital Related?

[17] Two other issues need to be briefly addressed. The first is whether the damage award in this case could be considered to be incurred on capital as opposed to income account. In addition to the fact that

violation d'une loi est déductible parce que rien à l'alinéa 18(1)a ne l'empêche, il s'ensuit que les dommages-intérêts auxquels un tribunal condamne un contribuable par suite d'une inexécution de contrat devraient également être déductibles. L'analyse effectuée par le juge Iacobucci au sujet de la neutralité et de l'équité fiscales et de la possibilité pour le législateur fédéral, s'il choisit de le faire, de refuser la déduction de certaines catégories déterminées de dépenses, s'applique de la même façon aux dommages-intérêts accordés par un tribunal qu'aux amendes et aux pénalités.

[15] Il est concevable que, dans le cas d'une condamnation civile à des dommages-intérêts, l'acte fautif soit à ce point flagrant ou répugnant que les dommages-intérêts auxquels le contribuable a été condamné ne puissent se justifier comme dépenses engagées en vue de tirer un revenu. Dans ces rares cas, c'est à juste titre que leur déduction serait refusée. Bien qu'en l'espèce, le juge de la Cour de l'impôt ait qualifié les agissements de l'appelant de répréhensibles, il a également conclu qu'ils visaient à conserver ses clients et son chiffre d'affaires. Nous sommes convaincus que les dommages-intérêts payés l'on été en vue de tirer un revenu.

[16] En conséquence, nous estimons que la conclusion tirée par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *65302 British Columbia Ltd.* a pour effet de trancher le présent appel. Ce faisant, nous reconnaissons qu'il peut exister des motifs d'ordre public qui militent contre la déduction de dommages-intérêts comme dépenses lorsque ces dommages-intérêts découlent des agissements «répréhensibles» du contribuable. Quoi qu'il en soit, suivant l'arrêt *65302 British Columbia Ltd.*, c'est au Parlement qu'il appartient de se prononcer sur ces questions d'ordre public. S'il le désire, le Parlement peut légiférer de manière à interdire la déduction des dommages-intérêts en pareil cas.

#### Les dommages-intérêts sont-ils imputables au revenu ou au capital?

[17] Il est nécessaire d'aborder brièvement deux autres questions. La première est celle de savoir si les dommages-intérêts auxquels l'appelant a été condamné en l'espèce devraient être considérés comme imputa-

the Minister did not assess on this basis, the finding of fact of the learned Tax Court Judge, that the appellant's object in breaching the agreement was to keep his clients and business, is conclusive. The damages were awarded for lost profits. Appellant's counsel explained how each item of the damage award for the losses incurred or that would be incurred by Roe & Co. related to the business that the appellant carried on or would carry on in breach of the agreement.

#### Year in which Damages are Deductible

[18] The second is whether the damage award made in 1994 and sought to be deducted as an expense in that year was properly attributable to that taxation year. Appellant's counsel explained that the damage award covered the period from July 3, 1991 to August 31, 1996, the period from termination of the agreement to the expiry of the restrictive covenant. The Court was not referred to any decided cases on the timing issue. However, appellant's counsel did provide the Court with an extensive article by Eva M. Krasa entitled "The Deductibility of Fines, Penalties, Damages and Contract Termination Payments" (1990), 38 *Can. Tax J.* 1399, which provides a helpful analysis of this timing issue, explaining why the right to deduct damages as an expense arises in the year the damage award is made and not in the year in which the events giving rise to the damages took place. At pages 1431-1432 she states:

Lengthy delays between the occurrence of the event that gives rise to a liability for damages and the final ascertainment of that liability are extremely common. The issue therefore arises whether the damages are deductible in computing income for the year in which the event occurred or for the year in which the damages payment is finally

bles au capital ou au revenu. Outre le fait que le ministre n'a pas fait reposer sa cotisation sur cette distinction, la conclusion de fait du juge de la Cour de l'impôt suivant laquelle l'objectif que poursuivait l'appelant en violant le contrat était de conserver ses clients et son chiffre d'affaires est déterminante. Les dommages-intérêts visaient à indemniser pour un manque à gagner. L'avocat de l'appelant a expliqué de quelle manière chacun des postes des dommages-intérêts auxquels son client a été condamné au titre des pertes subies ou à subir par Roe & Co. se rapportait aux activités commerciales que l'appelant exerçait ou exercerait en violation du contrat.

#### Année au cours de laquelle les dommages-intérêts sont déductibles

[18] La seconde question est celle de savoir si les dommages-intérêts auxquels le contribuable a été condamné en 1994 et dont il a réclamé la déduction pour cette année-là en tant que dépense peuvent légitimement être attribués à l'année d'imposition en question. L'avocat de l'appelant a expliqué que les dommages-intérêts couvrent la période du 3 juillet 1991 au 31 août 1996, c'est-à-dire la période écoulée entre la résiliation du contrat et l'expiration de la clause restrictive. On n'a cité à la Cour aucune décision sur la question de l'année d'imposition pertinente. L'avocat de l'appelant a toutefois soumis à la Cour un article assez fouillé d'Eva M. Krasa intitulé «The Deductibility of Fines, Penalties, Damages and Contract Termination Payments» (1990), 38 *Rev. fiscale can.* 1399, qui renferme une analyse utile au sujet de la question de l'année d'imposition pertinente. L'auteur y explique les raisons pour lesquelles le droit de déduire des dommages-intérêts à titre de dépense naît au cours de l'année où le jugement condamnant le contribuable aux dommages-intérêts est prononcé et non au cours de l'année où sont survenus les événements à l'origine des dommages-intérêts. L'auteur explique, aux pages 1431 et 1432:

[TRADUCTION] Il arrive souvent qu'il s'écoule une longue période de temps entre l'événement à l'origine d'une responsabilité en dommages-intérêts et la reconnaissance finale de cette responsabilité. Il y a donc lieu de se demander si les dommages-intérêts sont déductibles lors du calcul du revenu de l'année au cours de laquelle l'événement s'est

determined.

...

For accrual basis taxpayers, such as the taxpayer in *Imperial Oil*, the appropriate timing of the deduction is more difficult. The basic common law rule is that a taxpayer is entitled to deduct an expense when it is incurred, and an expense is incurred when a taxpayer has an absolute and unconditional obligation to pay an amount. A contingent liability is not deductible. In the case of a damages claim against the taxpayer, it seems clear that the taxpayer's liability to pay any amount is contingent until the taxpayer's liability for damages and the quantum of damages have been finally ascertained either by the court or by binding settlement between the parties. At the time the damages are so ascertained (and not before), the taxpayer incurs an absolute and unconditional obligation to pay an amount and an expense is considered to be incurred for income tax purposes. It follows from this that the taxpayer's right to deduct the amount arises in that later year and not in the year in which the event giving rise to the damages took place. The author has obtained a technical interpretation from the department in which the department has confirmed this position.

[19] We agree with this logic and rationale. The appellant was an accrual basis taxpayer. His liability to pay damages was ascertained and became an absolute and unconditional obligation on May 30, 1994, when the judgment of the British Columbia Supreme Court was issued. It follows that the right to deduct the damages as an expense under paragraph 18(1)(a) arose in 1994.

## CONCLUSION

[20] The appeal will be allowed with costs both in this Court and in the Tax Court of Canada, the judgment of Tax Court of Canada will be quashed and the assessment will be remitted to the Minister of National Revenue for reassessment on the basis that the sum of \$465,908 is deductible as an expense under paragraph 18(1)(a) of the *Income Tax Act* for the appellant's taxation year ended September 29, 1994.

produit ou au cours de l'année pendant laquelle la condamnation aux dommages-intérêts a finalement lieu.

[. . .]

Pour les contribuables qui utilisent la méthode de la comptabilité d'exercice, comme *Imperial Oil*, il est plus difficile de déterminer quelle est la bonne année pour faire la déduction. Le principe fondamental de common law est que le contribuable a le droit de déduire une dépense au moment où elle est engagée, et une dépense est engagée lorsqu'un contribuable a l'obligation absolue et inconditionnelle de payer une somme d'argent déterminée. Une obligation éventuelle n'est pas déductible. Dans le cas d'une action en dommages-intérêts, il semble acquis que l'obligation du contribuable de payer des dommages-intérêts demeure éventuelle tant que sa responsabilité et que le montant des dommages-intérêts n'ont pas été arrêtés définitivement par le tribunal ou aux termes d'une entente obligatoire conclue entre les parties. Au moment où le montant des dommages-intérêts est ainsi liquidé (et pas avant), le contribuable est assujéti à une obligation absolue et inconditionnelle de payer une somme et une dépense est considérée avoir été engagée sur le plan fiscal. Il s'ensuit que le droit du contribuable de déduire la somme en question naît au cours d'une année ultérieure et non lors de l'année pendant laquelle l'événement à l'origine des dommages-intérêts est survenu. L'auteur avait obtenu une interprétation technique du ministère dans laquelle le ministère avait confirmé cette position.

[19] Nous souscrivons à ce raisonnement. L'appelant utilisait la méthode de la comptabilité d'exercice. Sa responsabilité à l'égard du paiement des dommages-intérêts a été établie et s'est transformée en une obligation absolue et inconditionnelle le 30 mai 1994, date à laquelle le jugement de la Cour suprême de la Colombie-Britannique a été rendu. Il s'ensuit que c'est en 1994 qu'il a acquis le droit de déduire les dommages-intérêts à titre de dépense en vertu de l'alinéa 18(1)a).

## DISPOSITIF

[20] L'appel sera accueilli avec dépens tant dans notre Cour que dans la Cour canadienne de l'impôt, le jugement de la Cour canadienne de l'impôt sera annulé et la cotisation sera renvoyée au ministre du Revenu national pour qu'il en établisse une nouvelle en partant du principe que la somme de 465 908 \$ constitue une dépense déductible au sens de l'alinéa 18(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour

l'année d'imposition de l'appelant se terminant le 29 septembre 1994.

---

<sup>1</sup> [1999] 1 C.T.C. 2197 (T.C.C.).

<sup>2</sup> After September 1, 1988, the name of the firm had become Roe, McNeill and Company, but to avoid confusion we refer to the firm as Roe & Co. in these reasons.

<sup>3</sup> [*Roe, McNeill & Co. v. McNeill*] [1994] B.C.J. No. 1187 (S.C.) (QL).

<sup>4</sup> [1998] 7 W.W.R. 175 (B.C.C.A.).

<sup>5</sup> The appellant made an assignment in bankruptcy on September 29, 1994 thereby causing his prebankruptcy taxation year to end on that date. Roe & Co. was authorized by the trustee in bankruptcy to undertake proceedings in the Tax Court in the name of the appellant. The funds sought are the appellant's income taxes paid in 1994 and years prior to 1994 as a result of the carry back of 1994 losses. Nothing in this appeal turns on the appellant's bankruptcy.

<sup>6</sup> *Supra*, note 1, at para. 9 [p. 2207].

<sup>7</sup> *Supra*, note 3, at para. 54.

---

<sup>1</sup> [1999] 1 C.T.C. 2197 (C.C.I.).

<sup>2</sup> À compter du 1<sup>er</sup> septembre 1988, le cabinet a changé son nom pour celui de Roe, McNeill and Company, mais pour éviter toute confusion, il est désigné dans les présents motifs sous le nom de Roe & Co.

<sup>3</sup> [*Roe, McNeill & Co. v. McNeill*] [1994] B.C.J. n° 1187 (C.S.) (QL).

<sup>4</sup> [1998] 7 W.W.R. 175 (C.A.C.-B.).

<sup>5</sup> L'appelant a fait une cession de ses biens en vertu de la Loi sur la faillite le 29 septembre 1994, ce qui explique la raison pour laquelle son année d'imposition antérieure à la faillite s'est terminée à cette date. Roe & Co. a été autorisée par le syndic à introduire une instance devant la Cour de l'impôt au nom de l'appelant. Les sommes réclamées correspondent à l'impôt sur le revenu payé par l'appelant en 1994 et au cours des années précédentes par suite du report des pertes subies en 1994. La faillite de l'appelant n'est pas en litige dans le présent appel.

<sup>6</sup> *Supra*, note 1, au par. 9 [p. 2207].

<sup>7</sup> *Supra*, note 3, au par. 54.